

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 175/2018-T

Tema: IVA – Regime de Tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores.

Decisão Arbitral

I - Relatório

A -Identificação Das Partes

Requerente: A..., Lda., número fiscal de pessoa coletiva n.º..., com sede na ..., n.º..., ..., doravante designada como Requerente ou Sujeito Passivo.

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante designada como Requerida ou AT.

A Requerente apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária), adiante abreviadamente designado por RJAT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, foi 2018-04-06 notificada a Autoridade Tributária.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou como Árbitra a Dra. Rita Guerra Alves, aceite por esta, nos termos legalmente previstos.

Em 2018-05-29, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de recusar a designação da árbitra, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Singular, foi regularmente constituído em 2018-06-18, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente nesse mesmo dia foi notificada a Autoridade Tributaria e Aduaneira, conforme consta da respetiva ata.

Foi arrolada prova testemunhal pelo que no seguimento processual foi aceite por ambas as partes, a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

B–PEDIDO

1. A Requerente peticiona a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), n.ºs... —...—...—...—..., correspondentes aos anos fiscais de 2012 e 2013, no montante global de € **33.738,03** (trinta e três mil setecentos e trinta e oito euros e três cêntimos).

C–CAUSA DE PEDIR

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alega com vista à declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), já descritos no ponto 1, o seguinte:

2.1. A Requerente tem como atividade o comércio a retalho de combustível para veículos a motor, em estabelecimentos especializados, a que corresponde o código CAE 47300.

2.2. Estando enquadrada no regime Normal de IVA, de periodicidade Mensal, por opção.

2.3. Em cumprimento do determinado na ordem de serviço n.º OI2015..., de 2015/09/18, a Requerente foi sujeita a uma ação de inspeção pela Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa.

2.4. A referida ação de inspeção teve início em 2015/12/15, com incidência sobre o exercício de 2012, decorrente de uma ação de controlo à situação tributária em sede de

IVA aos valores mencionados pelo sujeito passivo no Campo 40 das Declarações Periódicas de IVA (Regularizações a favor do sujeito passivo).

2.5. Da qual resultou que as regularizações a favor do sujeito passivo são indevidas por errado cálculo do valor do IVA passível de regularização e falta de apresentação de documentos referentes à venda de combustíveis que comprovem o valor da receita obtida e consequente contabilização.

2.6. Resultando uma correção de natureza meramente aritmética no valor de €22.769,02.

2.7. Efetivamente, resultou do relatório da referida inspeção que o sujeito passivo regularizou o IVA superior ao que foi liquidado em cada período de imposto referido, pois de acordo com o estabelecido nos artigos 69.º a 75.º do CIVA o apuramento do IVA a entregar ao Estado é calculado com base no artigo 70.º do CIVA, ou seja, a taxa de IVA é aplicada à margem apurada e, a regularização a favor do sujeito passivo foi calculada retirando diretamente das receitas assumidas como referentes às vendas com, cartão B..., IVA contido nas mesmas.

2.8. Mais conclui que para as vendas de combustíveis o sujeito passivo não apresentou quaisquer documentos que justifiquem as vendas efetuadas, quer em eu nome próprio, quer através do cartão B... .

2.9. Sendo certo quer no âmbito da Inspeção, quer no âmbito da Reclamação Graciosa, a existirem dúvidas e a entenderem que deveriam ser apresentados documentos referentes à venda de combustível para comprovar o valor da receita obtida, esses elementos deveriam ter sido solicitados pela inspeção e pela Inspetora Tributária que instruiu a reclamação.

2.10. A confusão ou dúvidas que possam ser levantadas relativamente à liquidação do IVA no ano de 2012 deveu-se tão simplesmente ao facto de em fevereiro de 2012 o sistema de vendas de combustíveis ter sido alterado.

2.11. Efetivamente, a C... em fevereiro de 2012 alterou o sistema de vendas de combustíveis.

2.12. Até então, as compras de combustíveis eram compradas pela requerente diretamente à C..., vendendo, posteriormente, diretamente ao consumidor final.

2.13. Nesta situação todas as compras e vendas passavam contabilisticamente pela Impugnante e esta apurava o IVA de acordo com a margem que tinha em cada tipo de combustível.

2.14. Sucede, porém, que a partir de fevereiro de 2012 o sistema foi alterado, a requerente continuou a faturar ao cliente final todos os combustíveis, exceto o B... .

2.15. Efetivamente a partir de fevereiro de 2012, o B... é vendido pelo revendedor de combustível, mas, contabilisticamente, não passa pelo revendedor.

2.16. A requerente vende os combustíveis B... em nome da C..., em momento algum o valor correspondente às vendas deste combustível passa pela contabilidade da requerente.

2.17. A prestação de serviços da requerente é paga pela C..., posteriormente, através de nota de crédito.

2.18. Ora, mensalmente a requerente enviava para o seu TOC o total das receitas obtidas, o total de receitas do B... e o total das receitas subtraindo o B... .

2.19. Como até então o TOC contabilizava todos os combustíveis, continuou durante o ano de 2012, mensalmente, a declarar como receita a totalidade da margem dos combustíveis vendidos, incluindo o valor do B... .

2.20. Contudo, erradamente, uma vez que o B... vendido não faziam parte da receita A..., LDA.

2.21. Daqui resultou que durante o ano de 2012 a requerente liquidou IVA em valor superior ao efetivamente devido e quando se apercebeu do erro procedeu à sua regularização nos meses de outubro, Novembro e Dezembro.

2.22. Se verificarmos o total das faturas das vendas (denominados “Z”) verifica-se que os montantes da contabilidade estão de acordo com a faturação.

2.23. Efetivamente confirma-se que foi erradamente incluído, de fevereiro a dezembro de 2012, o valor das vendas efetuadas com o cartão B... .

2.24. Prova-se sem margem para dúvida que ao incluir as vendas com o cartão B... influenciaram o regime de margem a que estão sujeitos os revendedores de combustíveis no regime do IVA.

2.25. Nos termos do n.º 1 do artigo 70.º do CIVA, o valor tributável das transmissões abrangidas pelo presente regime corresponde à diferença, verificada em cada período de

tributação, entre o valor das transmissões de combustíveis realizadas, IVA excluído, e o valor de aquisição dos mesmos combustíveis, IVA excluído.

2.26. Sendo que nos termos do n.º 3 do referido artigo, na determinação do valor das transmissões, não são tomadas em consideração as entregas de combustíveis efetuadas por conta do distribuidor.

2.27. Ora, o B... são, precisamente, entregas de combustíveis efetuadas por conta do distribuidor, *in casu*, a C... .

2.28. Nos casos do B... o revendedor apenas recebe, *a posteriori*, uma comissão do serviço prestado à C... .

2.29. Não podendo estes valores serem considerados com base na margem de vendas.

2.30. Por lapso do TOC à data, as entregas de combustível B... foram incluídas no cálculo do IVA nos termos do art.º 69 do CIVA (margem) do qual resultou um IVA liquidado superior ao devido.

2.31. Ora, se calcularmos os valores das vendas com e sem cartão B...;

2.32. Se verificarmos os valores das compras;

2.33. Se verificarmos as componentes de IVA sujeitas ao regime normal;

2.34. Se calcularmos os IVA a liquidar do regime da margem + regime normal e compararmos com o IVA efetivamente liquidado no campo 4 das declarações,

2.35. Verificamos que existe IVA liquidado em excesso no montante de €23.079,85.

2.36. Nesse sentido comprova-se que as regularizações de IVA efetuadas nos meses de outubro, novembro e dezembro foram corretamente calculadas.

2.37. Na verdade, se foi incluído a totalidade do B... para calcular o IVA liquidado em excesso, de igual forma deverá ser considerado a totalidade do B... para corrigir os valores em excesso.

2.38. Isto porque o B... não entra no regime da margem, nos termos do n.º 3 do artigo 70.º do CIVA.

2.39. A requerente cumpriu o estipulado nos artigos 69.º e 70.º do CIVA, o imposto foi liquidado pelo revendedor (requerente) com base na margem efetiva de vendas, sendo o valor tributável das transmissões abrangidas pelo regime da margem correspondeu à diferença entre o valor das transmissões de combustíveis realizadas e o valor de aquisição dos mesmos combustíveis.

2.40. Sobre a margem apurada a requerente fez incidir a respetiva taxa de imposto.

2.41. Nos termos do n.º 3 do artigo 70.º do CIVA, na determinação do valor das transmissões, não são tomadas em consideração as entregas de combustíveis efetuadas por conta do distribuidor.

2.42. Foi exatamente o que o sujeito passivo fez.

2.43. Termina o Requerente pugnando pela anulação das liquidações adicionais efetuadas em IVA, para o ano de 2012 dos períodos de 10, 11 e 12 existe erro da administração fiscal quanto à qualificação do ato tributário o que deverá determinar a anulação da liquidação do imposto objeto da presente reclamação, com as legais consequências.

D-DA RESPOSTA DA REQUERIDA

3. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta, na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

3.1. A Requerente encontra-se inscrita para o exercício da atividade de "COM. RET.COMBUSTÍVEL PARA VEÍCULOS A MOTOR, ESTAB. ESPEC..", a que corresponde o código CAE 47300, tendo iniciado a sua atividade em 2008-01-02.

3.2. Rege-se pelo regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores em que, nos termos do art.º 69º do CIVA, o imposto devido pelas transmissões de gasolina, gasóleo e petróleo carburante efetuadas pelos revendedores, é liquidado por estes com base na margem efetiva das vendas.

3.3. Em cumprimento da ordem de serviço n.º 012015..., a Requerente foi sujeita a inspeção interna de âmbito parcial, em sede de IVA, ao ano de 2012, com o objetivo de se aferir se os montantes regularizados no Campo 40 - Regularizações a favor do sujeito passivo -, cumpriam os requisitos do art.º 78º do CIVA, ou seja, se encontravam devidamente suportados e de acordo com a contabilidade.

3.4. A Requerente, aquando das vendas através daqueles cartões, utilizou o regime da margem para aferir o imposto devido e, aquando das regularizações, não usou tal regime, tendo deduzido todo o imposto contido naquelas vendas.

3.5. A Requerente regularizou imposto a mais, para quantificar esse excesso, necessitavam os SIT de elementos de prova, que permitissem concluir sem margem para dúvidas qual teria sido a margem do Requerente naquelas vendas

para assim calcular o IVA relativo a essa margem.

3.6. Para as vendas de combustível o sujeito passivo não apresentou quaisquer documentos que justifiquem as vendas efetuadas, quer em seu nome próprio, quer através do cartão B... .

3.7. As regularizações a favor do sujeito passivo mostram-se indevidas: Por errado cálculo do valor do IVA passível de regularização; e falta de apresentação de quaisquer documentos referentes à venda de combustível que comprovem o valor da receita obtida e consequente contabilização;” (nossos destaques)

3.8. Conclui a Requerida pugnando pela improcedência do pedido, por não provado, e, consequentemente, absolvição da Requerida do Pedido.

E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

4. A factualidade provada teve por base a posição assumida por cada uma das partes e não contrariada pela parte oposta, a análise crítica dos documentos juntos aos autos, e a prova testemunhal produzida.
5. Assim em matéria de facto considerada relevante, dá o presente Tribunal por assente os seguintes factos:
6. A Requerente é uma pessoa coletiva que desenvolve a atividade de comércio a retalho de combustível para veículos a motor, em estabelecimentos especializados, a que corresponde o código CAE 47300.
7. Está enquadrada no regime Normal de IVA, de periodicidade Mensal, por opção.
8. A C... em fevereiro de 2012 alterou o sistema de vendas de combustíveis.
9. Até então, as compras de combustíveis eram compradas pela requerente diretamente à C..., vendendo, posteriormente, diretamente ao consumidor final.
10. A partir de fevereiro de 2012 o sistema foi alterado, a requerente continuou a faturar ao cliente final todos os combustíveis, exceto o B... .
11. De acordo com a ordem de serviço n.º OI2015..., de 2015/09/18, a requerente foi sujeita a uma ação de inspeção pela Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa.
12. Da referida ordem de serviço, resultou uma correção de natureza meramente aritmética no valor de €22.769,02.

13. Subsequentemente, a Autoridade Tributaria emitiu as liquidações adicionais de IVA n.ºs ... -...-...-...-...-..., correspondentes aos períodos fiscais de 2012/10, 2012/11, 2012/12, 2013/01, 2013/03, 2013/04, 2013/05, no montante global de € 33.738,03.
14. As regularizações a favor do sujeito passivo mostram-se indevidas: Por errado cálculo do valor do IVA passível de regularização; e falta de apresentação de quaisquer documentos referentes à venda de combustível que comprovem o valor da receita obtida e consequente contabilização.
15. Em 20.01.2017, a Requerente apresentou reclamação graciosa, instaurada sob o n.º ...2017..., a qual foi, por despacho de 29 de dezembro de 2017, indeferida.

F- FACTOS NÃO PROVADOS

16. Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, objeto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

G-QUESTÕES DECIDENDAS

17. Atenta a posição das partes cumpre apreciar e decidir sobre:
- (i) A declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), n.º ... -...-...-...-...-..., correspondente aos anos fiscais de 2012 e 2013, no montante global de € **33.738,03** (trinta e três mil setecentos e trinta e oito euros e três cêntimos).
 - (ii) Do pagamento de Juros indemnizatórios;

H- MATÉRIA DE DIREITO

18. A questão central a dirimir pelo presente Tribunal Arbitral, prende-se com a apreciação da legalidade dos atos de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), n.º ... -...-...-...-...-..., correspondentes aos anos fiscais de 2012 e 2013.
19. Assim sendo, dos presentes autos, resulta em suma, que a Requerente desenvolve a atividade de comércio a retalho de combustível, no âmbito da qual, compra combustível ao distribuidor (“C...”) e vende esse combustível ao consumidor final.
20. Além do mais desenvolve também uma prestação de serviços ao Distribuidor (“C...”), que consiste na utilização do posto de abastecimento da Requerente pelo utilizador do serviço/cartão “B...”, através do qual a venda de combustível é feita diretamente pelo Distribuidor (“C...”).

21. Desse modo, perante a factualidade dada como provada, vamos seguir o regime de tributação dos combustíveis líquidos, aplicável aos revendedores, previsto nos artigos 69.º a 75.º do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA), do qual resulta que o valor tributável nas operações supra referidas se enquadram para efeitos de cálculo do imposto no disposto no artigo 70.º do CIVA.

22. Assim sendo, salientamos, para o efeito o disposto no artigo 70º do Código do IVA:

Valor tributável

1 - Para efeitos do disposto no artigo anterior, o valor tributável das transmissões abrangidas pelo presente regime corresponde à diferença, verificada em cada período de tributação, entre o valor das transmissões de combustíveis realizadas, IVA excluído, e o valor de aquisição dos mesmos combustíveis, IVA excluído.

2 - Sobre a margem, apurada nos termos do número anterior, devem os revendedores fazer incidir a respectiva taxa do imposto.

3 - Na determinação do valor das transmissões, não são tomadas em consideração as entregas de combustíveis efectuadas por conta do distribuidor.

23. Reportemo-nos aos autos, e temos que a Requerente para cálculo da margem, contabiliza os valores das transmissões de combustíveis efetuadas e o valor da aquisição dos combustíveis, sem tomar em consideração as entregas de combustíveis efetuadas por conta do distribuidor (B...).

24. Com efeito para as vendas de combustível o sujeito passivo deveria ter apresentado a documentação sobre essas vendas, contudo não apresentou quaisquer documentos que justifiquem as vendas efetuadas, quer as vendas efetuadas em seu nome próprio, quer as vendas apresentadas através do cartão B... .

25. Face à legislação exposta, analisemos agora, a quem incumbe o ónus da prova sobre os factos constitutivos do direito que se arroga a Requerente, em concreto sobre o valor das transações ora em análise e a declaração e a correção do IVA.

26. Ora resulta do artigo 74.º n.º 1 da LGT que: "o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.", em consonância com o artigo 342.º n.º 1 do CC, "Àquele que invocar

um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado." (nosso sublinhado)

27. Acresce que sobre a questão do ónus da prova, existe ampla jurisprudência, sustentando que cabe à AT o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua atuação e que cabe ao contribuinte provar os factos que operam como suporte das pretensões e direitos que invoca. (vide Processo Arbitral n.º 236/1014-T de 4 de maio de 2015).

“Em consequência, cabe à Administração Tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua actuação, para o que deve provar os factos constitutivos de que legalmente depende a decisão administrativo-tributária com certo conteúdo e com certo sentido. Pelo seu lado, cabe ao contribuinte provar os factos que operam como suporte das pretensões e direitos que invoca.” (...) *“Como tal, em conformidade com o disposto no n.º 1 do art. 74.º da LGT, cabe à Requerente a demonstração das bases e situações fácticas em que se sustentam os ajustamentos, desconhecimentos e regularizações que, por ela, foram promovidos e cuja relevância e consistência tributárias afirma, recaindo, pois, sobre a Requerente o ónus de esclarecer, comprovar e documentar as operações em causa e sua justificação.”.* (nosso negrito)

(...) Nesta sequência, deve, ainda, assinalar-se que resulta do artigo 75.º, n.º 1 da LGT que as declarações dos contribuintes, apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, se presumem verdadeiras. Porém, esta presunção cessa nomeadamente se essas declarações, contabilidade ou escrita, ou os respectivos dados de suporte, apresentarem omissões, erros e inexactidões ou forem recolhidos indícios fundados de que não reflectem ou impedem o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo (art. 75.º, n.º 2, al. a) da LGT). Recorde-se ainda que, nos termos do n.º 3 do art. 75.º da LGT, “[a] força probatória dos dados informáticos dos contribuintes depende, salvo o disposto em lei especial, do fornecimento da documentação relativa à sua análise, programação e execução e da possibilidade de a administração tributária os confirmar”. (...) *Ora, sempre que se aplique a al. a) do n.º 2 do art. 75.º da LGT, “será sobre o contribuinte que recai o ónus de prova dos factos declarados ou inscritos na sua contabilidade ou escrita sobre que existam dúvidas*

probatórias”, pelo que “as dúvidas que no processo judicial subsistam sobre a matéria de facto, não podem considerar-se dúvidas fundadas” para os efeitos do n.º 1 do art. 100.º do CPPT (vd. assim Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, vol. II, 6ª ed, 2011, p. 133).

Daí que incida sobre a Requerente o ónus da demonstração efectiva dos factos inscritos e das razões na base dos ajustamentos realizados na contabilidade, não bastando ficar a dúvida sobre a viabilidade da respectiva justificação, porquanto o disposto no n.º 1 do art. 110.º do CPPT tem a sua aplicação fulcral quando é a Administração Tributária a afirmar a existência dos factos tributários e respectiva quantificação (cfr., assim, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26.2.2014, proc. n.º 0951/11). Deste modo, a prova produzida deve assegurar, com a certeza exigível, que as regularizações e ajustamentos realizados possuem consistência e materialidade bastante em face das justificações que lhe presidem.”

28. Nesse mesmo sentido, quanto à distribuição do ónus da prova, remete-se para o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26.2.2014, proc. n.º 0951/11: O dito acórdão: *“Cumprе, pois, responder à questão – meramente de direito, como deixámos já dito, e, por isso, compreendida no âmbito dos poderes de cognição deste Supremo Tribunal – de saber sobre quem recai o ónus da prova de tal facto, contra quem deve ser decidida a questão de saber se as referidas benfeitorias foram ou não transmitidas.(...)”*

Assim, há que recordar, de forma breve e sintética, as regras da distribuição do ónus da prova: em princípio, à AT cabe o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável) e, em contrapartida, cabe ao administrado apresentar prova bastante da ilegitimidade do acto, quando se mostrem verificados esses pressupostos, solução hoje fixada pelo art. 74.º, n.º 1 («O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque»), da LGT e que à data se devia já considerar aplicável porque correspondente à regra geral do art. 342.º do Código Civil (CC), de que quem invoca um direito tem o ónus da prova dos factos constitutivos, cabendo à contra-parte a prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos.

Mas nem sempre será assim. O ónus da prova variará consoante o tipo de acto administrativo em causa, havendo de ser decidida a questão da respectiva repartição «de

acordo com a posição que as partes ocupam no processo e com o tipo de relação jurídica que constitui o seu objecto e, decorrentemente, no domínio do contencioso de anulação, com o tipo de acto anulando, tal qual a lei o caracteriza ou define os seus elementos constitutivos» (Cfr., por todos, o seguinte acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:– de 17 de Abril de 2002, proferido no processo com o n.º 26.635, publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Março de 2004. (...))

Para proceder à rectificação das declarações (e conseqüente liquidação adicional do imposto considerado em falta), a AT, designadamente quando entender que foram declarados custos ou proveitos que não correspondem à realidade (aqueles porque inexistentes ou superiores aos reais, estes porque inferiores aos reais), haverá de fundamentar o seu juízo formal e substancialmente, podendo a sindicância judicial recair sobre ambas as vertentes da fundamentação (a formal e a material). (...) Assim, no caso dos autos, podemos avançar as seguintes conclusões, de acordo com a jurisprudência há muito firmada nos tribunais tributários: porque a liquidação adicional de IRC tem por fundamento o não reconhecimento pela AT de uma parcela do valor de aquisição (a respeitante às despesas declaradas com a realização das benfeitorias), compete à AT fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação, ou seja, demonstrar a existência de indícios sérios de que a transmissão das benfeitorias cujo valor integra o valor de aquisição não ocorreu; feita essa prova, recai sobre o Contribuinte o ónus da prova da existência dessa transmissão, que alegou como fundamento do seu direito de ver tais custos relevados negativamente no apuramento das mais-valias e, conseqüentemente, na sua matéria tributável; neste caso, não bastará ao Contribuinte criar dúvida sobre a sua veracidade, ainda que fundada, pois neste caso o art. 121.º do CPT não tem aplicação; na verdade, o ónus consagrado nesse preceito legal contra a AT (de que a dúvida quanto à existência e quantificação do facto tributário deve ser decidida contra a AT: in dubio contra Fisco) apenas existe quando seja esta a afirmar a existência dos factos tributários e respectiva quantificação e não quando, como in casu, é ao Contribuinte que compete demonstrar a existência dos factos em que se funda o seu direito de ver determinados custos relevados negativamente no apuramento das mais-valias e, conseqüentemente, do seu lucro tributável. Daí que tenhamos dito que à AT basta demonstrar a verificação dos “factos-índice” (indícios objectivos e credíveis) que,

conjugados uns com os outros e apreciados à luz das regras da experiência, lhe permitiram concluir que a transmissão em causa não ocorreu, Se o fizer, estará materialmente fundamentada a decisão administrativa de desconsiderar as despesas em causa como parte integrante do valor de aquisição a utilizar no apuramento das mais-valias e, conseqüentemente, estará ilidida a presunção de veracidade da escrita, consagrada à data no art. 78.º da CPT. É este mesmo artigo que refere que a presunção nele consagrada pode ser afastada, designadamente, pela verificação de «outros indícios fundados de que ela não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte» (Ou seja, apesar de estarmos perante uma presunção legal, para ela ser ilidida não é necessária prova em contrário – diversamente do que, geralmente, se exige relativamente às presunções deste tipo (cfr. art. 350.º, n.º 2, do CC), pois o art. 78.º, in fine, do CPT estabelece, com carácter especial, regime diverso de ilisão da presunção.).”

29. Conclui o dito acórdão no seguinte sentido: *“Nos casos em que a correcção da matéria tributável declarada decorra do facto de a AT ter considerado que determinadas despesas não podem integrar o valor de aquisição a considerar no apuramento das mais-valias porque respeitam a activos que não foram transmitidos (motivo por que, mediante o processo geralmente denominado de “correcções aritméticas”, expurgou tais despesas do valor de aquisição), à AT compete fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação no sentido da correcção do lucro tributável (ou seja, de demonstrar os factos que a levaram a concluir que aquelas despesas não se referem aos activos transmitidos), só depois competindo ao contribuinte o ónus da prova da existência dos factos que alegou como fundamento do seu direito de ver tais montantes relevados negativamente no apuramento das mais-valias. À AT basta demonstrar a verificação dos “factos-índice” (indícios objectivos e credíveis) que, conjugados uns com os outros e apreciados à luz das regras da experiência, lhe permitiram concluir que os activos a que respeitam as despesas em causa não foram transmitidos e, assim, que está materialmente fundamentada a decisão administrativa de desconsiderar aquelas despesas no apuramento das mais-valias e de afastar a presunção de veracidade da escrita (à data prevista no art. 78.º do CPT). Feita essa demonstração, compete então ao contribuinte demonstrar que esses activos foram realmente transmitidos, não lhe bastando criar dúvida a esse propósito (o art. 121.º do CPT não logra aqui aplicação) pois não é a AT quem está a*

invocar a existência de um facto tributário não declarado ou a atribuir a um facto tributário uma dimensão diferente da declarada, caso em que seria de decidir contra ela a dúvida, mas antes é o contribuinte quem invoca o seu direito a ver relevados negativamente no apuramento das mais-valias as despesas que diz respeitarem a activos transmitidos, motivo porque a dúvida a esse propósito lhe é desfavorável.”

30. De acordo com o anteriormente exposto, e retomando o caso em apreço, temos por certo que recai sobre a Requerente o ónus da prova dos factos inscritos nas suas declarações, ou seja, cabe-lhe em concreto provar o valor das transmissões realizadas no que à faturação do cartão B... diz respeito (nos termos do artigo 70º do Código do IVA);

31. Já que quanto às declarações apresentadas pela Requerente, existe a presunção de veracidade e de boa-fé, princípio base consagrado no artigo 75.º da LGT: *"Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos. (Redação da Lei n.º 80-C/2013 de 31 de dezembro)"*.

32. Contudo o afastamento da presunção ocorre quando: “as declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões e quando o contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária (artigo 75.º n.º 2 alínea a) e b) da LGT.

33. Por conseguinte, de harmonia com o disposto no n.º 1 do art. 74.º da LGT, cabia à Requerente o ónus da prova dos factos constitutivos dos seus direitos invocados, em concreto, esclarecer, comprovar e documentar as operações em causa, inclusive demonstrar e justificar a sua relevância e consistência tributárias, recorrendo a meios de prova documental e caso seja admissível complementar também com prova testemunhal, os elementos fácticos que sustentam a sua correção, uma vez que foram pela Requerente promovidos.

34. Por sua vez, imponderia sobre a Requerida, o ónus da prova sobre a verificação dos pressupostos legais (vinculativos) legitimadores da sua atuação.

35. No plano de análise sobre o ónus da prova a recair sobre a AT, retomemos os presentes autos, em que a AT, no cumprimento da ordem de serviço nº 012015...,

resultaram as ora liquidações em apreço. A AT não invocou factos constitutivos de direitos, apenas se limitou a solicitar à Requerente, documentos comprovativos sobre os montantes regularizados no Campo 40 - Regularizações a favor do sujeito passivo. Solicitou os seguintes elementos:

“Balancetes analíticos respeitantes a 2012-12-31, antes e depois do apuramento dos resultados; Extrato de conta corrente detalhado da conta 2434 - IVA - Regularizações, e/ou outros extratos de conta corrente onde se encontrassem refletidos os movimentos contabilísticos referentes à(s) regularização(ões) constante(s) do(s) campo(s) 40 da(s) declaração(ões) periódica(s); Discriminação do valor contido no(s) campo(s) 40 da(s) declaração(ões) periódica(s), atendendo ao tipo de situação previsto no art.º 78º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA); Fotocópia dos documentos de suporte dos dez movimentos de valor mais elevado respeitantes aos valores indicados no(s) campo(s) 40 da(s) declaração(ões) periódica(s), referentes ao exercício de 2012, com o(s) respetivo(s) comprovativo(s) nos termos do art.º 78.º do CIVA.”

36. Por conseguinte, cabia à Requerente, nos termos do artigo 75.º n.º 1 e n.º 2 alínea a) e b) da LGT, para usufruir da referida presunção, o dever de esclarecimento da sua situação tributária, mediante a apresentação da prova de rendimentos e transações quer junto do processo administrativo quer nos presentes autos.

37. E caso existissem dúvidas, que não é o caso, quanto ao tipo de rendimentos comunicados à Autoridade Tributária e Aduaneira, ao abrigo da Diretiva da Poupança, então sim caberia à AT nos termos do princípio do inquisitório, previsto no artigo 58.º da LGT realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, incluindo averiguar o tipo de rendimentos declarados na respetiva declaração e ao sujeito passivo caber-lhe-ia o dever de colaboração nos termos do artigo 59º da LGT.

38. Com efeito é à Requerente que cabe comprovar as transações ora em discussão, através do cumprimento de um conjunto de obrigações, conforme o disposto no artigo 29.º e seguintes do CIVA.

39. Vejamos, então se os requisitos específicos relativos ao regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores, à data dos factos ano de 2012 e 2013, se

encontram preenchidos para dessa forma poder ser exercido pela Requerente o direito à dedução (art.º 72.º do CIVA):

40. Passamos de seguida a transcrever o art.º 72º do CIVA, em vigor à data dos factos (2012, 2013):

“1 - Quando os combustíveis adquiridos a revendedores originarem direito a dedução nos termos gerais, esta tem como base o imposto contido no preço de venda.

2 - O direito à dedução referido no número anterior só pode ser exercido com base em facturas ou documentos equivalentes passados em forma legal, podendo, porém, os elementos relativos à identificação do adquirente, com excepção do número de identificação fiscal, ser substituídos pela simples indicação da matrícula do veículo abastecido.

3 - As facturas ou documentos equivalentes emitidos pelos revendedores devem conter a indicação do preço líquido, da taxa aplicável e do montante de imposto correspondente ou, em alternativa, a indicação do preço com inclusão do imposto e da taxa aplicável.

4 - Nos casos de entregas efectuadas pelos revendedores por conta dos distribuidores, as facturas ou documentos equivalentes emitidos pelos revendedores devem conter a menção «IVA - não confere direito à dedução» ou expressão similar.

41. Perante o exposto, resulta mais do que evidente, que o exercício do direito à dedução só pode ser exercido com base em facturas ou documentos equivalentes passados em forma legal.

42. Face a tudo o que já ficou exposto, decorre o seguinte: a Requerente adquiriu combustível ao Distribuidor (“C...”) (comprovado por facturas juntas ao processo), incluindo nessa aquisição o combustível sujeito a venda por conta do Distribuidor C....

43. E a partir de fevereiro de 2012, a Requerente deixou de faturar ao cliente final o combustível B..., cuja venda passou a ser paga através de um cartão da C... e quando o consumidor final paga o combustível o valor dessa venda vai diretamente para uma conta da C... .

44. Dessa forma, torna-se necessário à Requerente possuir documentos que comprovem as vendas realizados por conta do Distribuidor, assim como, possuir documentos que comprovem o ajuste dos valores efetuados entre a Requerente e o Distribuidor.

45. Tal como decorre das “Condições Gerais de 2012,” e segundo o alegado pela Requerente, passou a partir de fevereiro de 2012 a prestar um serviço à C..., nos combustíveis B..., motivo pelo qual, a prestação de serviços realizada pela Requerente ao Distribuidor C..., está sujeita a faturação.

46. Em suma, face ao anteriormente exposto, caberia à Requerente demonstrar mediante faturas ou documentos equivalentes, designadamente:

- i) as transmissões efetuadas por conta do Distribuidor (“C...”) (nos termos do artigo 70.º n.º3 CIVA);
- ii) a prestação de serviço que é feita por si ao Distribuidor (“C...”) nas operações que envolvem o cartão B... .

47. No que às faturas diz respeito, caberia à Requerente, juntá-las aos autos, para dessa forma poder demonstrar a sua relação comercial com o seu Distribuidor (“C...”), mais concretamente, a junção de faturas que permitissem com a devida certeza jurídico-fiscal identificar quais as transmissões que seriam imputadas como transmissões por conta do Distribuidor.

48. Contudo, dos presentes autos apuramos que a Requerente não juntou faturas comprovativas das transações em apreço, nem juntou faturas da prestação de serviços no âmbito dos combustíveis “B...”.

49. A Requerente juntou apenas faturas das compras efetuadas ao Distribuidor (“C...”);

50. Noutro plano de análise, cabe agora averiguar se a Requerente juntou documentos equivalentes às faturas, que comprovem as referidas transações.

51. Da prova documental produzida pela Requerente apuramos que juntou: Balancete Geral (Analítico), e extratos contabilísticos, mapas resumo das faturações, as condições gerais celebradas com o Distribuidor e documentos internos de regularização.

52. Contudo os ditos documentos, não demonstram nem permitem determinar nos termos do artigo 70.º n.º 3 CIVA, o valor das transmissões efetuadas por conta do Distribuidor (“C...”), nem quais as comissões da prestação de serviço efetuadas por conta dessas transmissões.

53. Assim sendo, a Requerente também não juntou documentos equivalentes às faturas que demonstrassem que as transmissões efetuadas por meio do “B...” por conta do Distribuidor (“C...”), foram imputadas, ressarcidas, creditadas e debitas ao seu

Distribuidor, assim como também não juntou documentos sobre as comissões de serviço prestadas no âmbito dessas transmissões.

54. Bem sabemos que nos termos do n.º 1 do art. 74.º da LGT, a prova documental pode ser complementada por prova testemunhal, salientamos, contudo, que apesar da prova documental pode ser complementada, contudo não pode ser substituída. E na verdade a prova testemunhal produzida nos autos, não só não complementou a prova documental, como não a podia substituir.

55. Perante o anteriormente exposto, e de acordo como o disposto nos artigos 74.º n.º 1 da LGT, art.º 342.º n.º 1 do CC, nos artigos 29.º e seguintes do CIVA, bem como nos artigos 69.º a 73.º do CIVA, cabia à Requerente fazer a prova das suas declarações, regularizações, mediante prova documental a saber, faturas ou documentos equivalentes, o que não fez.

56. Com efeito e de acordo com a matéria de facto carreada para os autos, sujeita à produção de prova documental e testemunhal, na verdade a Requerente não logrou demonstrar as transmissões referidas na sua declaração de regularização de IVA.

57. Em consequência do exposto, o presente Tribunal nega provimento ao pedido da Requerente, decidindo pela legalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), n.º ... – ... – ... – ... – ... – ..., correspondentes aos anos fiscais de 2012 e 2013.

58. O Tribunal Arbitral, nos termos dos arts. 608º, n.º 2, 663º, n.º 2 e 679º do Código de Processo Civil, por aplicação subsidiária nos termos do artigo 29.º do RJAMT, não se encontra obrigado a apreciar todos os argumentos alegados pela Requerente ou pela Requerida, quando a decisão fique prejudicada pela solução já proferida, como é o caso dos autos, motivo pelo qual ficam prejudicadas para a apreciação as restantes questões submetidas a pedido de pronúncia.

J - DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS.

59. Peticiona ainda a Requerente, o pagamento de juros indemnizatórios, pelo que cumpre decidir.

60. Atenta a decisão de improcedência do pedido e por procedente a legalidade das liquidações, decide-se conseqüentemente pela improcedência do pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

I-DECISÃO

Destarte, atento a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide:

- a. Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), n.ºs —...— ...—...—...—..., correspondentes aos anos fiscais de 2012 e 2013, no montante global de € **33.738,03** (trinta e três mil setecentos e trinta e oito euros e três cêntimos).
- b. Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

Fixa-se o valor do processo em € **33.738,03** (trinta e três mil setecentos e trinta e oito euros e três cêntimos), correspondente ao valor da liquidação atendendo ao valor económico do processo, aferido pelo valor da liquidação de imposto impugnada, e em conformidade fixam-se as custas, no respetivo montante em 1.836,00€ (mil oitocentos e trinta e seis euros), a cargo da Requerente de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique.

Lisboa, 6 de novembro de 2018

A Árbitra

Rita Guerra Alves

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138.º, número 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária.